

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO

**AS VANTAGENS E DESVANTAGENS DE UMA POSSÍVEL REGULAMENTAÇÃO  
DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS**

**VITOR ORLETTI PENEDO**

**Rio de Janeiro**

**2017.1**

**VITOR ORLETTI PENEDO**

**AS VANTAGENS E DESVANTAGENS DE UMA POSSÍVEL REGULAMENTAÇÃO  
DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS**

Monografia de final de curso, elaborada  
no âmbito da graduação em Direito da  
Universidade Federal do Rio de Janeiro,  
como pré-requisito para obtenção do grau  
de bacharel em Direito, sob a orientação  
do **Professor Dr. Bruno Maurício  
Macedo Curi**

**Rio de Janeiro**

**2017.1**

**VITOR ORLETTI PENEDO**

**AS VANTAGENS E DESVANTAGENS DE UMA POSSÍVEL REGULAMENTAÇÃO  
DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Bruno Curi**

Data da Aprovação: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_  
Orientador

\_\_\_\_\_  
Membro da Banca

\_\_\_\_\_  
Membro da Banca

**Rio de Janeiro**

**2017.1**

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço aos meus pais por nunca terem deixado faltar nada em minha vida e terem me dado, sempre, o mais sincero apoio. Além disso, mesmo nos tempos mais difíceis, sempre que necessitei de um ombro amigo, eles estiveram lá para mim.

Deixo registrado, também, o meu mais profundo e verdadeiro agradecimento ao professor Bruno Maurício Macedo Curi, que por suas lições tornou possível a elaboração desta monografia.

Obrigado também aos amigos que fiz na FND, por todos os momentos inesquecíveis que vivemos juntos, em especial ao colega João Pedro Fernandez e a todos os meus amigos do grupo Notur-no-bar.

Em tempo, não poderia deixar de agradecer a todos os meus amigos e familiares que de alguma forma contribuíram ao longo desses anos de faculdade.

Por fim, não poderia deixar de mencionar os meus chefes, que sempre me inspiraram a ser um profissional melhor, em especial aos Drs. Igor Garbois e Felipe dos Santos, do Wald & Associados Advogados, por quem tenho a mais profunda admiração profissional e os tenho como exemplos de excelência, e ao Dr. Fábio Vieira dos Santos, Promotor de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, por todas as suas valiosas lições e necessários conselhos.

## RESUMO

O presente estudo tratará de um tema que envolve profundas reflexões e polêmicas no Direito Tributário Brasileiro: a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas em nosso ordenamento jurídico. Este trabalho de conclusão de curso surge de uma inquietação, pois é bem verdade que vivemos em um país em que a carga tributária é uma das mais elevadas do mundo. É sabido também, que a carga tributária brasileira vem incidindo na camada menos favorecida, desrespeitando, assim, claramente princípios básicos de nosso ordenamento constitucional tributário, tal qual o princípio da capacidade contributiva. Nesse diapasão muito se tem falado em uma reforma tributária capaz de sanar tais disparidades, assim como também efetuar medidas reparadoras diante do sistema tributário atual, que há muito tempo vem sendo duramente criticado, sistema esse que clama por reforma, pois se mostra obsoleto diante de muitas demandas da atualidade. Nos dias atuais, diante de um cenário econômico tão gravoso, muito se tem falado em medidas para conter tais disparidades, e assim fomentar uma justiça fiscal, eis que vem a tona o tema da regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas, visto por muito de seus adeptos como uma das soluções para as discrepâncias em matéria de arrecadação tributária.

**Palavras-Chaves:** Direito Tributário; Impostos; Imposto sobre Grandes Fortunas; IGF; Justiça Fiscal; Capacidade Contributiva; Reforma Tributária.

## **SUMÁRIO**

### **1 INTRODUÇÃO**

### **2 CONCEITOS E DELIMITAÇÕES**

#### **2.1 A RELEVÂNCIA DOS TRIBUTOS NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA**

##### **2.1.1 Visão geral sobre os impostos**

##### **2.1.2 Breve apresentação sobre o Imposto Sobre Grandes Fortunas**

#### **2.2 O PODER DE TRIBUTAR E OS SEUS PRINCÍPIOS NORTEADORES.**

#### **2.3 A REALIDADE ECONÔMICA BRASILEIRA**

### **3 ANÁLISE APROFUNDADA SOBRE UMA POSSIVEL REGULAMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS**

#### **3.1 A CONTROVÉRSIA DOUTRINÁRIA A RESPEITO DA IMPLEMENTAÇÃO DO IGF**

##### **3.1.1 Argumentos favoráveis a viabilidade de sua implementação**

##### **3.1.2 Reflexão acerca da inviabilidade de sua regulamentação**

#### **3.2 EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS**

#### **3.3 TENTATIVAS DE IMPLEMENTAÇÃO DO IGF NO BRASIL**

### **4 A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO ALTERNATIVA A REGULAMENTAÇÃO DO NOVO IMPOSTO**

### **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

### **6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

## 1 INTRODUÇÃO

Um dos maiores problemas enfrentados atualmente em nosso país é o da distribuição de renda. A Constituição Brasileira de 1988 pauta como um de seus principais objetivos o de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”. Dessa forma, o Sistema Tributário Nacional deveria ter como sua principal finalidade auxiliar a redistribuição de riquezas. Porém, o que se vê hoje no país é uma alta carga tributária, que infelizmente, representa um dos principais fatores responsáveis pela concentração de renda existente. Temos hoje em nosso país uma maior tributação da atividade de consumo do que uma tributação direta advinda das rendas.

Tendo como base os princípios da solidariedade, igualdade e capacidade contributiva, que estão previstos em nossa legislação, deveríamos ter o tributo como uma importante ferramenta para combater as desigualdades. Com esse intuito em mente, foi redigido no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, a competência da União para instituir os chamados impostos sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar. Essa dependência de lei complementar tornou o imposto uma norma de eficácia limitada, dependendo de outra norma infraconstitucional, sendo assim, a definição para “grande fortuna”, a base de cálculo e a alíquota não foram definidas e com essa ausência de regulamentação acabou por não produzir efeitos, apesar de sua entrada em vigor.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, a regulamentação do imposto supracitado vem sendo debatida pelos grandes estudiosos do Direito, para alguns doutrinadores tal tributo seria uma possível solução para os problemas de distribuição de renda nacionais. No sentido contrário, temos a posição defendida pela maioria, de que a instituição do IGF seria ineficaz aos objetivos para os quais foi criado, sendo rapidamente derrubado, como ocorreu em diversos países que tentaram adota-lo, mas acabaram por voltar atrás.

Ressalta-se que para muitos, o imposto teria como finalidade uma maior justiça social, arrecadando-se dinheiro dos contribuintes que possuem grandes fortunas e utilizando-o em prol dos menos favorecidos, proporcionando-lhes melhores condições de vida.

É importante dizer, que apesar das diferentes posições, existe consenso entre legisladores e doutrinadores no que tange à destinação do Imposto Sobre Grandes Fortunas, como já bem sugerido pelo nome, o tributo é destinado somente a uma classe econômica elevada, tendo em vista que para ser contribuinte é necessário possuir uma alta quantidade de riquezas. Além disso, também é pacífico na doutrina a necessidade de uma reforma do Sistema Tributário Nacional.

A presente dissertação busca fazer uma análise detalhada a respeito do Imposto Sobre Grandes Fortunas, apresentando todas as possíveis consequências de sua regulamentação, trazendo as experiências internacionais dos países que adotaram esse tributo, e por fim chegar a uma conclusão da necessidade ou não de sua implementação em nosso ordenamento jurídico.

Por fim, com o auxílio de instrumentos como entendimentos jurisprudenciais, pesquisas doutrinárias e os demais argumentos apresentados pelos diversos estudiosos do Direito sobre o tema, será importante que além da discussão sobre os aspectos positivos e negativos do imposto, seja aprofundada a questão da sonhada justiça fiscal, com um debate a respeito de uma possível reforma tributária como alternativa a implementação do IGF.



## **2 CONCEITOS E DELIMITAÇÕES**

### **2.1 A relevância dos tributos na distribuição de renda**

Os tributos são instituídos com a finalidade de arrecadar recursos financeiros para o Estado, de modo a permitir a satisfação das necessidades coletivas com a prestação dos serviços essenciais a todos. Sua definição é prevista no artigo 3º do Código Tributário Nacional:

Art. 3. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Das diversas classificações dos tributos apresentadas pela doutrina, uma delas diz respeito à sua função, dividindo-os em tributos fiscais, extrafiscais e parafiscais.

O tributo é fiscal quando o Estado não tem outro objetivo senão o de arrecadar. Logo, o Estado-fisco pensa unicamente em arrecadar, desvinculando-se de qualquer outro tipo de contraprestação estatal específica. Já a extrafiscalidade ocorre quando o Governo não visa apenas à arrecadação, mas também intervir na sociedade e na economia do país. Por fim, na parafiscalidade, o tributo tem como meta a arrecadação de recursos para o custeio de atividade que, em princípio, não integra funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

Como muito bem colocado por Aline Ribeiro Mamede (2011, p. 21)<sup>1</sup>, os tributos possuem uma função atribuída constitucionalmente, que é a função social. Justificada em razão da possibilidade que os tributos têm de equilibrar as relações sociais, quando aplicados com o objetivo de proporcionar ao Estado recursos financeiros suficientes para tentar diminuir as desigualdades sociais, sempre se baseando na equidade e na justiça fiscal para alcançar essa finalidade.

O fato é que, mais do que instrumento arrecadador de recursos, os tributos tem o poder e o dever de serem utilizados como instrumento de redução das desigualdades sociais e de otimização da distribuição de renda. São os tributos portanto, mais uma ferramenta para atingir os objetivos primordiais da nossa Federação, principalmente os de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” e “construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

Importante deixar claro que o modelo de tributação de um país deve buscar atingir vários objetivos, que as vezes entram em conflito. O primeiro desses objetivos é o de arrecadar para financiar políticas públicas. De nada serve ter um sistema tributário que é funcione no papel, mas acaba por abrir importantes brechas de sonegação. A segunda finalidade é a de que, os tributos de um país devem gerar o mínimo de distorções econômicas possíveis que prejudiquem o crescimento. Por fim, e o que menos se evidencia no Brasil, a tributação deve contribuir para melhorar a distribuição de renda do país.

Importante enfatizar que a tributação deveria ser utilizada como um poder de correção, para aparar os excessos de concentração de renda. O gasto público sendo melhor direcionado seria também muito eficiente na melhoria da distribuição de renda. O resultado final ideal é o que maximiza a eficiência da tributação, para

---

<sup>1</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. **A extrafiscalidade do Imposto sobre Grandes Fortunas como instrumento de emancipação dos direitos humanos**. Dissertação de Pós graduação em Direito – Universidade de Fortaleza, Fortaleza 2011. p. 21.

que grande parte das riquezas arrecadadas seja utilizada na redistribuição de rendas, assim combatendo as desigualdades de nossa sociedade.

### 2.1.1 Visão geral sobre os impostos:

O acontecimento do surgimento dos impostos pode ser apontado a época da organização dos povos em Estados, quando começaram a surgir as mais diversas necessidades públicas, com o intuito de executá-las os governantes buscavam um modo para obter os recursos patrimoniais necessários à realização de seus fins.

O imposto e a sua arrecadação por parte do governo é algo que acontece há séculos, a contribuição é utilizada pelos governantes para a melhora dos interesses coletivos da sociedade. A primeira definição concreta e jurídica para o termo “imposto” apareceu com o advento do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), em seu artigo 16:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Extraí-se da definição acima que inexistindo qualquer atuação estatal como condição para a exigência do tributo, indubitavelmente estar-se-á diante de um tributo da espécie “imposto”. A respeito do tema, importante destacar o seguinte posicionamento do professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 106)<sup>2</sup>:

“[...] com efeito, debalde procuraremos na hipótese de incidência dos impostos uma participação do Estado dirigida ao contribuinte. São fatos quaisquer uma pessoa física auferir renda líquida; industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietária de bem imóvel; realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviços, etc. A

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005..

formulação linguística o denuncia e a base de cálculo o comprova. É da índole do imposto, em nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuabilidade atinente ao administrado..”

O CTN classificou os impostos sem considerar a competência de cada ente federativo. Todavia, a Constituição Federal de 1988 dividiu os impostos conforme esta competência, instituindo-os entre as pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Estes foram subdivididos, tomando como base o fato gerador do imposto. Dentre todas essas subdivisões temos a a que institui o Imposto Sobre Grandes Fortunas, principal foco dessa dissertação, previsto no artigo 153, VII, da CF:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
[...]  
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Abaixo se descreve os tipos de impostos brasileiros mais importantes:

- Impostos Federais: de Importação (II), de Exportação (IE), de Produtos Industrializados (IPI), sobre Operações de Crédito e correlatas (IOF), sobre a Renda (IRPF/IRPJ), sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);

- Impostos Estaduais: sobre Transmissão de bens por causa mortis e doações (ITCMD), sobre Propriedade de veículos (IPVA), sobre Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços de transporte e comunicação (ICMS);

- Impostos Municipais: sobre Propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sobre transmissão de imóveis inter- vivos (ITBI), sobre serviços de qualquer natureza (ISS);

### **2.1.2 Breve apresentação sobre o Imposto Sobre Grandes Fortunas:**

Como já dito anteriormente, o IGF é um tributo que foi previsto pela primeira vez na Constituição Federal de 1988. Trata-se de um imposto federal, de competência exclusiva da União para sua instituição e aplicação e que demanda de lei complementar para a sua regulamentação, esta que ainda não foi aprovada até hoje. Por ainda não ter sido regulamentado, não pode ser aplicado pelo Estado.

Uma pessoa com patrimônio considerado grande fortuna pagaria sobre a totalidade de seus bens uma alíquota de imposto. Em determinados projetos de lei apresentados no Senado Federal, as alíquotas previstas são progressivas, ou seja, quanto maior o patrimônio, maior a porcentagem incidente sobre a base de cálculo.

Para os defensores da regulamentação do imposto, o legislador busca corrigir a histórica desigualdade tributária brasileira, transcendendo os efeitos do princípio da igualdade tributária do mundo fenomênico para o mundo dos fatos. Portanto, a implementação do IGF de maneira efetiva diminuiria a regressividade do sistema tributário, descentralizando mais recursos para Estados e Municípios, desonerando a folha de pagamento das empresas e contribuindo para reduzir a informalidade.

Neste sentido há de se mencionar alguns dos aspectos dos projetos de leis em tramitação perante o Congresso que seriam as regra matrizes de incidência do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil. O mais famoso deles é a PLP nº 277/2008, porém este rol conta ainda com o PLP nºs 202/1989, de autoria do então Senador Fernando Henrique Cardoso, e ao qual se encontram apensadas os PLPs nº 108/1989, 218/1990 e 268/1990.

Do ponto de vista material, só serão cobrados os contribuintes titulares de uma fortuna em valor superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), expressos em

moeda de poder aquisitivo. As alíquotas serão progressivas e variáveis em razão do valor patrimonial, da seguinte forma:

- Até 2.000.000,00 = Isento
- de 2.000.000,01 a 5.000.000,00 = 1%
- de 5.000.000,01 a 10.000.000,00 = 2%
- de 10.000.000,01 a 20.000.000,00 = 3%
- de 20.000.000,01 a 50.000.000,00 = 4%
- Mais de 50.000.000,00 = 5%

Já em relação ao aspecto espacial tal imposto será de competência da União e incidente sobre todo o território federal para aqueles com domicílio no Brasil, ou sobre o patrimônio ou espólio no país. O IGF será cobrado em 1º de janeiro de cada exercício financeiro.

Sobre o aspecto quantitativo, importante destacar que seriam utilizados como parâmetro os valores dos conjuntos dos bens que compõe a fortuna, no Brasil, ou no Exterior, diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte, exceto as contraídas para aquisição de bens excluídos:

- a) decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais);
- b) os objetos de antiguidade, arte ou coleção, nas condições e percentagens fixadas em lei;
- c) outros bens cuja posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

## **2.2 O poder de tributar e os seus princípios norteadores:**

Com o intuito de cumprir as principais metas estabelecidos em nossa Constituição, esta estabeleceu diversos princípios essenciais ao Sistema Tributário Nacional, previstos como limitações ao poder de tributar, com o intuito de proteger o

cidadão contra abusos de poder por parte do Estado e garantir a efetivação dos objetivos primordiais de nossa Federação. Os mais importantes a serem destacados no debate acerca a função social dos tributos são: os princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da vedação do confisco<sup>3</sup>.

O art. 5<sup>a</sup> de nossa Constituição prescreve o princípio da igualdade, estabelecendo que “todos são iguais perante a lei”. Não consiste, porém, em determinar o tratamento igualitário a todos, mas sim em tratar igualmente aqueles que se encontrem em iguais condições e tratar desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, sendo assim consoante ao pensamento de Aristóteles. Desse importantíssimo princípio decorrem diversos outros.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
[...]

Em relação ao Direito Tributário, o constituinte veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção devido a ocupação profissional ou função exercida, conforme podemos constatar pela análise do art. 150, II, da CRBF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
[...]  
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;:  
[...]

---

<sup>3</sup> A doutrina aponta ainda, como princípios do Direito Tributário, os princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade, liberdade de tráfego e da uniformidade geográfica.

Importante destacar os pensamentos de Luís Eduardo Shoueri (202, p. 317/318) sobre o assunto, ele defende que o texto constitucional faz referência a uma “situação equivalente” e não idêntica, e a igualdade, diferentemente da identidade, é relativa, necessitando de um critério de comparação, o qual é estabelecido de acordo com a espécie tributária adotada e das peculiaridades de cada caso concreto<sup>4</sup>.

É importante ressaltar a relevância do princípio da igualdade tributária em nosso ordenamento, ainda sobre essa questão, André Elali (2008, p.12), sustenta que a tributação desigual entre contribuintes que estejam em situação de igualdade desrespeita o valor da igualdade e gera situações reprimidas na ordem econômica, ferindo diversos outros princípios, como a livre iniciativa e livre concorrência, a proteção do consumidor e a busca pelo pleno emprego, prejudicando o estado de equilíbrio que objetiva nossa Constituição<sup>5</sup>.

Diretamente como consequência do princípio da igualdade, temos o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, de nossa Carta Magna, a qual indica que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal e serem graduados segundo a capacidade contributiva do contribuinte. Tem-se da análise desse dispositivo que os encargos tributário devem ser repartidos entre os contribuintes de acordo com a sua capacidade contributiva. É mais uma vez a efetivação do princípio da igualdade, cobrando valores maiores de impostos daqueles que possuem melhores condições financeiras.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei,

---

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

<sup>5</sup> ELALI, André. **Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica**. Revista tributária e de finanças públicas. São Paulo: n. 81,p. 11-29. 2008.



o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.  
[...]

Vale fazer referência aqui aos ensinamentos do doutrinador Roque Antonio Carrazza (2013, p. 97-98), que afirma que o princípio da capacidade contributiva pe um os mecanismos mais eficientes para alcançar a igualdade tributária e a tão sonhada justiça fiscal em nosso país<sup>6</sup>. Apesar da Constituição Federal prever expressamente apenas a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, é mais razoável que seja aplicado a todos os tributos, justamente objetivando obedecer ao princípio da igualdade.

Importante dizer, que estabeleceu-se no art. 150, inciso IV, também de nossa Constituição, o princípio da vedação do confisco, que, como o nome sugere, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Não existe delimitação constitucional para o termo “confisco”, de modo que deve ficar a cargo do Poder Judiciário analisar se o tributo possui natureza confiscatória. Porém a doutrina entende por natureza confiscatória aquele tributo que impõe ao contribuinte ônus que não pode suportar, ferindo o direito à propriedade. Este princípio deve ser analisado levando-se em consideração o conjunto de tributos que já são suportados pelo contribuinte.

Em relação ao princípio supracitado, tem sido muito debatido à sua aplicação ou não sobre as multas. Hugo de Brito Machado (2012, p. 41) alega que o princípio não deve ser aplicado à multa, porque esta é essencialmente distinta do tributo<sup>7</sup>. Segundo o doutrinador, o tributo, por constituir uma receita ordinária, deve ser um ônus suportável, porém a multa, para alcançar a sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de modo a desestimular o contribuinte a executar condutas ilícitas.

---

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013.

<sup>7</sup> O tributo difere da multa pelo fato de que para aquele a hipótese de incidência sempre será algo lícito, enquanto esta constitui uma sanção de ato ilícito. O próprio legislador, quando define o conceito de tributo no art. 3º do Código Tributário Nacional, estabelece que o tributo é toda prestação pecuniária compulsória “que não constitua sanção de ato ilícito (...)”.

Nesse mesmo sentido, sustenta Estevão Horvarth (2002, p. 114), que os princípios que regem as infrações são distintos dos que informam a tributação e, havendo diferença ontológica, não há como comparar os dois institutos e aplicar as mesmas regras<sup>8</sup>. Porém, os tribunais pátrios vem entendendo de forma diferente, já existem algumas decisões do STF manifestando-se no sentido de aplicar o princípio do não-confisco também às multas.

É válido concluir que os princípios supracitados, estão intimamente ligados entre si e demonstram garantias constitucionais em favor do contribuinte, evitando legalidades e abusos. Além disso, possuem um relevante papel já que auxiliam na utilização dos tributos como instrumento de mudança social e redução de desigualdades, através de uma tributação mais justa e igualitária.

### **2.3 A realidade econômica brasileira**

Hoje, em nosso país, ainda não foi alcançado uma realidade tributária justa e igualitária. Na verdade, o que pode-se constatar é uma realidade bastante injusta, onde os cidadãos mais pobres são consideravelmente onerados sem que vislumbrem o investimento dos valores arrecadados nos setores essenciais do país, como saúde, segurança e educação.

Sobre esse assunto, é relevante destacar os posicionamentos de Alvaro Luchiezi Jr. E Elizabeth de Jesus Maria (2010, p.123), que defendem que a estrutura tributária em vigor no Brasil está invertida quando comparada a outros países mais desenvolvidos ou de grau de desenvolvimento semelhante ao brasileiro<sup>9</sup>. Nestes outros países, existe uma maior tributação sobre a renda e a propriedade do que sobre o consumo, além disso, o Governo oferece bens e serviços público de maior

---

<sup>8</sup> HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

<sup>9</sup> MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro (org.). **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal**. Brasília:[s.n.], 2010.

qualidade, proporcionais à carga tributária. Enquanto isso, no Brasil, tributa-se muito mais o consumo do que a renda e a qualidade dos serviços públicos disponibilizados pelo Estado é bem menor do que o gravame tributário sofrido pelo contribuintes.

De acordo com uma pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no período de 2000 a 2009 a carga tributária brasileira aumentou de 20,25% para 34,2%. A carga tributária corresponde à relação entre o volume de recursos que o Estado arrecada sob a forma de tributos e o Produto Interno Bruto (PIB) do país (MARIA e LUCHIEZI JR, 2010, p. 124). Mais recentemente, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) divulgou pesquisa demonstrando que a nossa carga tributária ascendeu de 32% do PIB no ano de 2002 para 35,5% do PIB no ano de 2012<sup>10</sup>.

A Receita Federal Brasileira disponibilizou uma pesquisa onde constatou-se igualmente que o ano de 2012 registrou o valor máximo histórico de Carga Tributária desde 2002, com indícios de uma desaceleração buscando uma estabilidade ou possível redução. Demonstra a pesquisa, ainda, que em 2012 a economia brasileira registrou um crescimento real de 1,0% contra 2,7% do ano de 2011, o que corresponde ao pior resultado desde o ano de 2009, quando a economia brasileira sofreu os impactos da crise internacional<sup>11</sup>.

As pesquisas demonstram que, além da alta carga tributária existente em nosso país, a desigualdade de renda no Brasil continua apresentando índices alarmantes, os quais demonstram a necessidade de uma reforma em nosso sistema tributário, capaz de melhorar a distribuição de renda e de reduzir os níveis de desigualdade. Segundo pesquisa realizada pelo IBGE, em 2012, enquanto os 10% da população com maiores rendimentos detinham 41,9% da renda total, os 40% com menores rendimentos se apropriaram de 13,3% da renda total. Explica o estudo que

---

<sup>10</sup> Pesquisa disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2031/1/TD\\_1875.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2031/1/TD_1875.pdf)>. 2013.

<sup>11</sup> Pesquisa disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>>. 2012.

o indicador de desigualdade razão 10/40 demonstra que, ao se dividir o rendimento dos primeiros pelo rendimento dos segundos, obtém-se a razão de 12,6, o que significa afirmar que os 10% com maiores rendimentos possuem um rendimento médio 12,6 vezes superior ao rendimento dos 40% da população com menores rendimentos<sup>12</sup>.

Nesse contexto, surge a discussão acerca da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, apontado por alguns estudiosos do Direito como uma possível solução para os problemas de desigualdade social no país, possibilitando uma melhor distribuição de renda. O IGF foi previsto na Constituição Federal Brasileira de 1988, porém até o presente momento ainda não foi instituído em nosso ordenamento jurídico. Trata-se do único imposto de competência da União que ainda não foi regulamentado em nosso ordenamento jurídico.

Sendo assim, faz-se essencial trazer novamente à tona a discussão acerca da tributação das grandes fortunas, analisando os prejuízos e benefícios que a regulamentação do IGF poderia trazer para o Brasil, bem como se existem outras soluções mais favoráveis ao quadro econômico nacional, capazes de aproximar o país da justiça fiscal e proporcionar melhor qualidade de vida à população brasileira. Nessa intenção, vê-se a seguir uma análise mais aprofundada do Imposto Sobre Grandes Fortunas.

---

<sup>12</sup>

Pesquisa

disponível

em:

<[ftp://ftp.ibge.gov.br/Indicadores\\_Sociais/Sintese\\_de\\_Indicadores\\_Sociais\\_2013/SIS\\_2013.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Indicadores_Sociais/Sintese_de_Indicadores_Sociais_2013/SIS_2013.pdf)>. 2013.

### **3 ANÁLISE APROFUNDADA SOBRE UMA POSSIVEL REGULAMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS**

O Imposto Sobre Grandes Fortunas está previsto em nossa Constituição Federal, em seu artigo 153, VII, que atribuiu, privativamente, à União a competência para instituí-lo, nos termos da lei complementar. O fato é que até hoje, junho de 2016, 28 anos depois da promulgação da Carta Magna, tal imposto ainda não foi regulamentado através de lei. Dentro desse quadro, surgiram diversas discussões entre os doutrinadores do direito, sobre as vantagens e desvantagens da implementação do imposto.

De todos os tributos cuja Constituição Federal Brasileira atribuiu competência à União para instituir apenas o Imposto sobre Grandes Fortunas não foi regulamentado até o presente momento. Trata-se, portanto, de um “caso raro de competência tributária não exercitada”, segundo explica-nos Hugo de Brito Machado (2012, p. 355)<sup>13</sup>.

#### **3.1 A controvérsia doutrinária a respeito da implementação do IGF**

Primeiramente, importante que seja analisado a definição do termo “grandes fortunas”, que é indispensável para delimitação do fato gerador deste tributo. Como podemos constatar pela leitura do artigo 153, VII, da Constituição, trata-se de um conceito indeterminado, sendo necessário que o legislador o defina em lei complementar. Essa delimitação do conceito de grandes fortunas é alvo de muitos debates acerca do tema entre os estudiosos do direito.

O fato é que a definição do que se deveria entender pela terminologia “grandes fortunas” é essencial para a análise desse tributo, porém igualmente demanda

---

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 33. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

bastante cuidado, para que se garanta uma aplicação adequada da norma e condizente com a realidade econômica atual do país. Conforme ensina Geraldo Ataliba (2003, p.125-126) <sup>14</sup>, as definições jurídicas devem observar como ponto de partida a lei constitucional, a partir da qual devem ser construídos os conceitos dos tributos.

Importante destacar a leitura do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei tributária, para definir ou limitar competências tributárias, não pode alterar definições, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Carta Magna, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios. Apesar dessa preocupação, não existe, ainda, no direito privado a conceituação de termos mais gerais, como renda ou fortuna, que possam nos ajudar na discussão em questão.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Podemos perceber que o legislador, ao escolher o termo “grandes fortunas”, não quis fazer referência a qualquer aquisição de renda, mas sim aquilo que ultrapasse em grande quantidade o mínimo necessário para a subsistência do ser humano, sendo excluídas portanto, a população de classe média e até mesmo aqueles que são considerados “ricos”, tendo em vista que a grande fortuna deve ser entendida como valor bem maior do que a simples riqueza. O termo “fortuna” já se refere a quantia maior que a riqueza, de modo que o termo “grandes fortunas” refere-se a valor muito maior que a simples riqueza.

---

<sup>14</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

Nesse sentido, ressalta-se a interessante análise de Clovis Belbute Peres (2013, p. 35/36)<sup>15</sup> sobre o cálculo do valor correspondente à grande fortuna. Segundo o seu pensamento, poderíamos tomar como base a renda do brasileiro médio, constatada por institutos de pesquisa. A partir desse valor, admitiria-se que este brasileiro médio poupasse toda a sua renda por três gerações, aproximadamente 300 anos, mesmo sem levar em conta a correção monetária. O valor estipulado claramente deveria ser considerado como acumulação de riqueza, demonstrando, assim, que pode-se chegar a um valor correspondente a “grande fortuna” a partir de cálculos simples de poupança e gasto intergeracional de uma pessoa.

Apesar de este presente trabalho não se propor a apresentar o valor exato a que deve corresponder o termo “grande fortuna”, fica demonstrado, ser possível, utilizando-se dos princípios e valores seguidos pelo nosso ordenamento jurídico e encartados em nossa Constituição Federal, definir os contornos do conceito de “grande fortuna”, exprimindo a vontade do legislador quando da utilização do termo supracitado, de tal modo que, caso o Imposto Sobre Grandes Fortunas seja regulamentado no país, este preveja um limite de isenção condizente com a realidade econômica atual do Brasil.

Outro importante ponto que gera bastante discussão sobre o tema, é o da necessidade de lei complementar para regulamentar o IGF no Brasil, tendo em vista que nossa Constituição estipula que é da competência da União instituir o Imposto Sobre Grandes Fortunas, “nos termos de lei complementar”. Questiona-se na doutrina se a lei complementar seria realmente a única maneira de se instituir o imposto, ou se seria apenas necessário estabelecer as diretrizes gerais do imposto, podendo o mesmo ser criado por meio de lei ordinária.

---

<sup>15</sup> PERES, Clovis Belbute. **Imposto sobre Grandes Fortunas: questões controvertidas 25 anos após a promulgação da constituição cidadã**. 2013 Monografia (Graduação em ciências jurídicas e sociais) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/91062/000914039.pdf?sequence=1>>.

Vale lembrar, que existe atualmente divergência doutrinária quanto à existência ou não de hierarquia entre lei ordinária e lei complementar. O doutrinador Hugo de Brito Machado (2012, p. 80-81)<sup>16</sup> defende que há um equívoco na doutrina dos tributaristas quando estes negam a existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária e quando afirmam que uma lei só pode ser considerada lei complementar quando se ocupa das matérias que são reservadas especificamente para aquela situação pela Constituição.

Como exemplo de pensamento contrário, pode-se fazer referência ao que sustenta Clovis Belbute Peres (2013, p. 56-57)<sup>17</sup>, sobre o assunto, ele defende que não é mais aceita pela melhor doutrina a superioridade da lei complementar, pois se houver lei complementar tratando de matérias que não foram exclusivamente reservadas para tal pela Constituição Federal, a mesma será considerada materialmente ordinária, podendo esta, vir a ser alterada por lei ordinária subsequente. Aponta o autor que, no caso do IGF, a delinação do tributo deve sim ocorrer mediante lei complementar, mas que poderão ser alterados por lei ordinária os dispositivos que não estejam constitucionalmente reservados à lei complementar.

O fato é que, a doutrina majoritária concorda que só será obrigatória a utilização de lei complementar quando a norma constitucional exigir sua edição explicitamente. Nossa Carta Magna estabelece, em seu art. 146, a necessidade de lei complementar para criar normas gerais da legislação tributária, especialmente sobre “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. Entende-se, portanto, que é mais correta a ideia de que não é obrigatória a utilização de lei complementar para instituir propriamente

---

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

<sup>17</sup> PERES, Clovis Belbute. **Imposto sobre Grandes Fortunas: questões controvertidas 25 anos após a promulgação da constituição cidadã**. 2013 Monografia (Graduação em ciências jurídicas e sociais) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/91062/000914039.pdf?sequence=1>>..



o IGF, mas sim é necessário que exista, previamente, uma lei complementar responsável por delinear as características gerais do tributo<sup>18</sup>.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

[...]

Além dos questionamentos já apresentados, existiu também muito debate sobre a possibilidade de as grandes fortunas serem tributadas como uma das espécies de contribuição. Tal discussão teve início quando foi apresentado o Projeto de Lei número 950/2011, que tinha como intuito prever a criação de uma Contribuição Social das Grandes Fortunas (CSGF), cuja arrecadação seria integralmente destinada ao Fundo Nacional de Saúde, com o objetivo de financiar ações e serviços públicos relacionados à saúde.

Vale lembrar que as Contribuições Sociais estão previstas na Constituição Federal, a qual estabelece, em seu artigo 149, a competência exclusiva da União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. São três espécies de contribuições sociais: contribuições de intervenção no domínio econômico; contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas; e contribuições de seguridade social.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas

---

<sup>18</sup> Nesse sentido, Carrazza (2013, p. 1098) defende que, no caso do Imposto sobre Grandes Fortunas, a lei complementar apenas irá definir as diretrizes básicas que nortearão a sua criação, como a definição do termo “grandes fortunas” e a forma de apuração da base de cálculo. Porém, não é necessária lei complementar para instituir o IGF e disciplinar seu lançamento, arrecadação e fiscalização.

respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Sobre o assunto, devemos fazer uma análise sobre as Contribuições Sociais de Intervenção no Domínio Econômico, novamente é importante que seja destacado o posicionamento de Hugo de Brito Machado (2012, p. 423-425)<sup>19</sup> sobre a questão. O autor ensina que estas se caracterizam pela função nitidamente extrafiscal, de modo que não pode ser considerado como tal um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros. Além disso, ele destaca que a intervenção deve corresponder a uma atividade excepcional e temporária do Estado, com a função de corrigir distorções em setores da economia.

Podemos concluir, portanto, que não há como tributar fortunas, da forma que foi prevista no Projeto de Lei 950/2011, através da criação de uma contribuição social, visto que, tal tributo, não se adequa aos requisitos necessários para ser considerado uma contribuição de intervenção no domínio econômico, bem como não condiz com as características das contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e das contribuições de seguridade social, sendo estas as únicas espécies de contribuição previstas em nossa Constituição Federal.

Por fim, o ultimo ponto necessário a ser destacado diz respeito a base de cálculo do IGF. O imposto deve incidir sobre as grandes fortunas, é o que diz nossa Constituição, mas se discute a necessidade de inclusão da renda, do patrimônio, ou de ambos. Nesse sentido, o doutrinador Carvalho Jr. (2010, p. 11)<sup>20</sup> explica que tais impostos sobre a riqueza costumam ser aplicados anualmente sobre a riqueza líquida do contribuinte, incluindo patrimônio e renda, no que exceder a um determinado limite de isenção.

---

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

<sup>20</sup> CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro: 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadinte7.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf)>.

Além disso, o autor sustenta que os residentes no país, na maioria das vezes, tendem a ser tributados com relação aos ativos presentes em todo o mundo, enquanto os não-residentes sofrem tributação apenas sobre os ativos presentes no país, evitando assim, uma possível bitributação sobre seus bens. Já em relação às alíquotas do IGF, ele defende que estas não podem ser muito elevadas, tendo em vista que nosso ordenamento jurídico proíbe que elas tenham um caráter de efeito confiscatório.

### **3.1.1 Argumentos favoráveis a viabilidade de sua implementação**

Desde sua inserção na Constituição Federal, o imposto sobre grandes fortunas vem gerando diferentes posicionamentos doutrinários. Para os que defendem a sua implementação, esta teria pontos positivos que superam os negativos, sendo preciso reconhecer a sua importância no intuito de mudar nossa triste, mas, resignada, realidade, onde, o bem de todos tem sido convertido em pobreza e miséria, em detrimento do luxo e da ostentação de alguns.

Importante destacar o posicionamento de Sérgio Ricardo Ferreira Mota que publicou seu estudo sobre o tema após grande interesse na área. O autor, sustenta, essencialmente, que o imposto ainda não teria sido regulamentado por interesses políticos e que acredita que tal regulamentação trará um novo instrumento de justiça tributária. De forma elucidativa, transcrevem-se abaixo as palavras do autor supracitado sobre o assunto:

"(...) repete-se a defesa no sentido de que o Imposto sobre Grandes Fortunas pode vir a constituir instrumento de alcance da justiça tributária no Brasil, uma vez que permitiria, em tese, não só uma justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes, mas também, maior distribuição de renda e riqueza nacionais, o que permitiria, também, em tese, a redução

das enormes desigualdades sociais verificadas no país e, por consequência, a pobreza de grande parte da população”<sup>21</sup>.

Ressalta-se, que a posição adotada por Mota é também defendida por outros estudiosos do direito, todos pautando suas ideias na justificativa de que o Brasil alcançaria a “justiça social”.

Para Tomas de Aquino a expressão “justiça social” significa: dar a cada um o que é seu em consideração ao bem comum. Já, Tércio Sampaio Ferraz Jr. conceitua justiça social de acordo com a ordem econômica e a ordem social:

"A ordem econômica deve visar assegurar (grifo no original) a todos a existência digna conforme os ditames da justiça social. O objetivo da ordem social é o próprio bem-estar social e a justiça social. A primeira deve garantir que o processo econômico, enquanto produtor, não impeça, mas ao contrário, se oriente para o bem-estar e a justiça social. A segunda não os assegura, instrumentalmente, mas os visa, diretamente. Os valores econômicos são valores-meio. Os sociais, valores-fim.”<sup>22</sup>.

Nesse sentido, é válido destacar o posicionamento de Luis Fernando Barzotto sobre o assunto, para ele a justiça social regula a relação entre a comunidade e o indivíduo, tendo o bem comum como objeto e como sujeito beneficiado, o ser humano. Contudo, um ponto que se destaca é a questão da reciprocidade. Barzotto sustenta que a justiça social tem como dever a reciprocidade, ou seja, aquilo que é entregue ao indivíduo lhe é realmente devido.

---

<sup>21</sup> MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil: Origens, especulações e arquétipo constitucional**. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 164-165

<sup>22</sup> FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo, Atlas, 2012

Ademais, é de grande importância analisar os estudos de Olavo Nery Corsatto, que também pensa de maneira semelhante, defendendo a teoria da distribuição, bem como a efetivação de um instrumento de controle administrativo:

"A redistribuição da riqueza seria outro efeito benéfico do IGF, que funcionaria também como instrumento de controle da administração tributária, mediante o cruzamento de dados com base nas declarações da renda auferida, dos bens para o IR ou o IGF e das parcelas do patrimônio consideradas para tributações específicas. Haveria, assim, menor possibilidade de evasão de diversos tributos." <sup>23</sup>.

Outra opinião de relevância sobre o debate em questão, é a de Francisco José Santos da Costa, que em seu artigo também defende a mesma linha, focando nos Atos e Disposições Constitucionais Transitórias:

"O imposto que incide sobre grandes fortunas possuiria como objetivo a prática da justiça social, através da redistribuição da renda proveniente da arrecadação deste imposto. Tal finalidade está inserida nos Atos e Disposições Constitucionais Transitórias em seu art. 80, inciso III, da seguinte forma: "Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza: [...] III – o produto da arrecadação do imposto de que trata o Art. 153, inciso VII, da Constituição";

Cumprir-se-á então, com a instituição do IGF, a verdadeira finalidade dos impostos, pois esses têm como fundamento a justiça social, através da distribuição da riqueza.

Por isso o imposto já foi apelidado de "imposto Robin Hood" pelo procurador federal Carlos Vitor Bezerra, já que retirará o excesso dos ricos e o distribuirá com os pobres, confirmando então o princípio da capacidade contributiva." <sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> CORSATTO, Olavo Nery. **Imposto sobre grandes fortunas**. Brasília, Revista de Informação Legislativa, 2000.

<sup>24</sup> COSTA, Francisco José Santos da. **Imposto sobre grandes fortunas: um estudo crítico**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2665, 18 out. 2010.

Da análise do artigo de Costa, podemos concluir, que além do objetivo maior que é a justiça social, a regulamentação do imposto cumprirá com o disposto no princípio da capacidade contributiva, pois como sabemos, a base do Código Tributário Nacional é construída a partir do fundamento de que contribui mais quem obtiver maior capacidade para tanto.

Ainda nesse mesmo sentido de defesa do imposto, os dois grandes doutrinadores, Hugo de Brito Machado e Ueren Domingues de Sousa, entendem que o IGF ainda não foi regularizado por razões de ordem política. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

"Há quem aponte dificuldades técnicas para a tributação das grandes fortunas. Seriam problemáticas a identificação e a avaliação dos bens. O argumento é inconsistente. Os bens que integram as grandes fortunas são os mesmos cuja transmissão de propriedade é tributada. Se a título oneroso, pelo Município. Se a título gratuito, ou em virtude de sucessão por causa da morte, pelo Estado. E ninguém sustentou a inviabilidade do imposto de transmissão causa mortis e doação, de que trata o art. 155, I, nem do imposto de transmissão inter vivos, de que trata o art. 156, II, da CF. O verdadeiro motivo da não instituição do imposto sobre as grandes fortunas é de ordem política. Os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de poder, possuem inegável influência sobre os que exercem.<sup>25</sup>

Nessa mesma direção, temos a seguinte reflexão de Ueren Domingues de Sousa:

"Analisando as variações do Imposto sobre Grandes Fortunas nos países que o utilizam e nos que o utilizaram, podemos concluir que a introdução deste imposto em nosso ordenamento jurídico poderia contribuir de maneira significativa com o processo de estabilização econômica através de um

---

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 33. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

sério ajuste fiscal. O governo poderia utilizar este novo imposto combinado com a redução da carga tributária global de forma gradativa, assim teríamos a utilização do IGF em um período transitório de reforma do sistema tributário dando condições para a redução das desigualdades sociais através de retomada do crescimento econômico.

A inclusão do inciso referente a este imposto em nossa constituição se deu em um momento político brasileiro onde podíamos definir correntes contrárias em nosso congresso, o que nos dias atuais é impossível, pois temos hoje uma confusão total entre o que antes chamávamos de esquerda e direita. Este choque de correntes refletia as aspirações de uma gama de anseios sociais os quais foram refletidas fortemente em nosso ordenamento jurídico. No momento atual há uma maior dificuldade de inclusão do estudado instituto pela dificuldade de que ocorram fortes choques legislativos que contrariem os interesses das classes mais abastadas, mesmo com a determinação constitucional de que se faça tal inovação jurídica.

Outro grave problema é encontrado no descaso do legislador contribuinte em delegar excesso de poderes ao legislador complementar para definições inerentes ao IGF, o que vem a se chocar com as características do sistema tributário pátrio.”<sup>26</sup>.

Por tudo o que foi visto acima, é possível notar que, na opinião dos autores destacados, o principal fator que impediu a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas até hoje, é de ordem política. Para esses doutrinadores, não há interesse da maioria dos políticos na implementação do imposto.

Para esses autores, que defendem a regulamentação IGF, ela seria necessária para diminuir a forte regressividade do sistema tributário, auxiliando assim, a descentralizar mais recursos para Estados e Municípios. Além disso, desoneraria a folha de pagamento das empresas, contribuindo dessa forma para reduzir a informalidade e com isso gerar mais empregos e aumentar o desenvolvimento.

---

<sup>26</sup> SOUSA, Ueren Domingues de. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: <[http://www.uerendingues.adv.br/site\\_index.php?tipo\\_pag=7&id\\_menu=939&id\\_artigo=2970](http://www.uerendingues.adv.br/site_index.php?tipo_pag=7&id_menu=939&id_artigo=2970)>.

Podemos concluir, conforme foi apresentado, que a devida regulamentação do IGF é justificada por diversos estudiosos e doutrinadores. A teoria dominante é a de que o imposto poderia trazer a tão buscada justiça social, uma vez que sua instituição tributaria afetaria o patrimônio dos contribuintes de riqueza elevada e transferiria o arrecadado à população de baixa renda. Portanto, teríamos uma grande diminuição na desigualdade social, tendo em vista que teríamos uma maior erradicação da pobreza.

### 3.1.1 Reflexão acerca da inviabilidade de sua implementação

Para grande parte da doutrina, parece mais correta a posição de que, apesar de realmente ocorrer pressão política contra a regulamentação do IGF, existem diversas dificuldades administrativas e práticas que podem justificar a impossibilidade de sua implementação no Brasil. Primeiramente, é importante discorrer sobre as baixas alíquotas adotadas para este imposto. Sobre o assunto, Carvalho Jr. (2011, p. 11-12)<sup>27</sup> sustenta que é preciso se adotar alíquotas baixas, devido ao fato de se tratar de um imposto de tributação anual e recorrente sobre a propriedade, de modo que alíquotas mais altas poderiam caracterizar efeito de confisco, o que é vedado por nossa Constituição.

Conforme já discorrido anteriormente, a Constituição Federal de 1988 veda a utilização de tributo com efeito de confisco. A conceituação do que seria um efeito confiscatório é bastante discutida, porém, o certo, é que cabe utilizar a razoabilidade para identificar quando o tributo impõe ônus superior ao que o contribuinte deveria suportar. Logo, a alíquota do Imposto Sobre Grandes Fortunas, em consonância com os princípios constitucionais, não pode ser elevada demais ao ponto de ferir o direito à propriedade do contribuinte. Principalmente porque o princípio da vedação

---

<sup>27</sup> CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro: 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadinte7.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf)>.



do confisco leva em consideração o conjunto dos tributos suportados pelo contribuinte, não cada tributo individualmente.

Apesar do imposto ter respaldo constitucional, possíveis leis que viessem a instituí-lo poderiam ser consideradas inconstitucionais se as alíquotas previstas fossem altas, já que iriam de encontro aos princípios encartados em nossa Carta Magna. Portanto, diante da impossibilidade de estipular altas alíquotas para o IGF, este acabaria por resultar em uma baixa arrecadação. Essa é uma das principais características apontada pelos doutrinadores contrários à instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas como um dos motivos para excluí-lo do nosso ordenamento jurídico. Tal argumento ganha força com o fato de que, além da baixa arrecadação, a cobrança do IGF demandaria altos custos administrativos, tornando sua instituição algo ainda mais difícil.

Importante destacar que os elevados custos administrativos apontados ao Imposto Sobre Grandes Fortunas dizem respeito à dificuldade de avaliação dos ativos financeiros e não financeiros, o que é fundamental para constatar o valor total dos bens do contribuinte e fazer a cobrança do imposto sobre o que exceder o limite de isenção. Esse problema está presente principalmente quando se trata de jóias de família, obras de arte, mobiliário residencial, dentre outros bens de mais difícil avaliação. Ademais, ainda fazendo referência ao estudo de Carvalho Jr. (2011, p. 12-13) sobre o assunto, para ele a principal causa do alto custo administrativo do IGF é o fato de se fazer necessário identificar os reais proprietários ou usufrutuários das propriedades.

Nesse sentido, pode-se observar que a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas acarretaria grandes custos de fiscalização e aferimento dos bens de propriedade do contribuinte e dos valores devidos. Do estudo de Martins e Locatelli (2011, p. 37)<sup>28</sup>, também extraímos que o custo de administração do IGF é

---

<sup>28</sup> MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**. Revista tributária e de finanças públicas. PortoAlegre, n. 26, p. 23-43, jun.2011.

muito alto quando comparado com a complexidade dos procedimentos exigidos para controlar os valores devidos e com o baixo valor arrecado, o que novamente, é indicado como sendo um dos maiores problemas para sua implementação no País.

Outro ponto fundamental que é ressaltado por diversos doutrinadores, como Clovis Belbute Peres (2013, p. 60)<sup>29</sup>, é que quanto mais elevado o número de alíquotas instituídas para o imposto, maior também o custo administrativo exigido, de forma que a adoção de menos alíquotas poderia aliviar o problema relativo aos altos valores necessários para a execução do imposto. Porém, a utilização de poucas alíquotas teria como consequência direta uma baixa progressividade do imposto, o que iria de encontro a promoção da justiça fiscal, que é o principal propósito da tributação das grandes fortunas.

Sobre a progressividade das alíquotas, é importante analisar que, ela acontece quando as alíquotas do tributo aumentam na medida em que aumenta a base de cálculo. Em matéria tributária, a progressividade, complementa e concretiza o princípio da capacidade contributiva, sendo assim, extremamente útil na busca pela justiça distributiva. Portanto, demonstra-se mais acertado o entendimento de que é fundamental a adoção de alíquotas progressivas para o IGF, sob pena de este perder a sua essência de distribuidor de renda. No entanto, tal constatação realça, que se regulamentado no Brasil, os custos administrativos do imposto seriam altos.

Outro ponto essencial, que é muito discutido a respeito da implementação do Imposto Sobre Grandes Fortunas, é o fato de que a sua instituição em nosso ordenamento jurídico poderia acarretar uma bitributação, tendo em vista que iria incidir sobre fatos geradores já tributados através de outros tributos.

---

<sup>29</sup> PERES, Clovis Belbute. **Imposto sobre Grandes Fortunas: questões controvertidas 25 anos após a promulgação da constituição cidadã**. 2013. Monografia (Graduação em ciências jurídicas e sociais) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/91062/000914039.pdf?sequence=1>>.

Toda vez que duas pessoas de Direito Público exigirem de uma pessoa física ou jurídica, um mesmo tributo, ou seja, que tenha o mesmo fato gerador estamos diante de uma situação chamada Bitributação. Em face de nossa Carta Magna prever uma rígida repartição de competência tributária, a bitributação está, como regra, proibida no Brasil.

Interessa demonstrar os argumentos trazidos por Martins e Locatelli (2011, p. 35) sobre essa questão, que defendem que essa tributação já acontece sobre praticamente todas as relações socioeconômicas no país e que, por esse motivo, o patrimônio sobre o qual incidiria o Imposto Sobre Grandes Fortunas, já seria alvo de tributação por parte de outros tributos, como o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), ITR (Propriedade Territorial Rural), ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação), dentre outros exemplos, de modo que o sistema utilizado pelo legislador já onera de forma excessiva a riqueza.

Ainda fazendo referência ao estudo realizado pelos autores supracitados, é válido ressaltar que, eles demonstram sua ideia analisando em concreto a tributação. Primeiramente com o fato da tributação na fonte de renda declarada, etapa na qual o contribuinte recebe o valor auferido da fonte pagadora, já descontado o valor relativo ao imposto sobre a renda. Desse valor recebido, dois são os destinos: ou ele será utilizado para consumir bens e serviços, ou será convertido em poupança. Sobre o valor poupado incidirá o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) nos casos de aplicações financeiras de curto prazo, como também Imposto de Renda na fonte sobre os rendimentos acumulados no período de aplicação.

Nesse mesmo sentido, explicam que se o valor não for poupado, mas utilizado para adquirir bens de consumo, parte desses valores será utilizado para o pagamento de impostos indiretos, como o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços), além daqueles que já estão embutidos no preço dos produtos, como o

PIS (Programas de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), dentre outros.

Ademais, não se poderia ignorar a tributação das relações que envolvem transferência de bens patrimoniais, como a compra e venda, sobre a qual incide o ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis), ou a doação, sobre a qual incide o ITCMD. Ainda, deveria ser incluída neste cálculo a incidência de impostos diretos exigidos anualmente dos contribuintes, como o IPTU, o ITR e o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores).

Outra divergência doutrinária que pode ser apontada, é da possibilidade de ocorrência de dupla tributação referente aos contribuintes que possuem riqueza no exterior. Sobre o assunto, Carvalho Jr. (2011, p. 13-14) sustenta que pode ocorrer dupla tributação no caso de contribuintes cuja riqueza líquida existente no exterior já seja tributada, de forma que haverá tributação tanto no exterior quanto no Brasil. A maioria dos projetos de lei apresentados para a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas delimita como contribuintes as pessoas físicas domiciliadas no exterior, no que tange aos bens que tenha no país, além disso o mesmo contribuinte poderá ter seu patrimônio tributado no país em que reside.

Para o autor mencionado acima, uma solução cabível, seria a realização de tratados fiscais que fossem responsáveis por impedir essa dupla tributação. Seriam necessárias, portanto, algumas modificações na forma de fiscalização e cobrança do imposto sobre esses contribuintes, o que se consolida como mais uma dificuldade prática relativo a instituição do IGF.

Importante ressaltar os posicionamentos de alguns de nossos parlamentares quando da votação dos projetos de lei apresentados por nossos políticos na tentativa de regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil. Perante a Comissão de Finanças e Tributação, quando da análise do Projeto de Lei

Complementar nº 162/1989, o Deputado Francisco Dornelles opinou pela sua rejeição, afirmando que o Imposto sobre Grandes Fortunas é um imposto ultrapassado e que a tributação das grandes fortunas está sendo retirada em todos os países do mundo e substituída por um imposto de renda progressivo, o qual representa verdadeira norma de justiça fiscal.

Outro projeto de lei, sobre o assunto, foi votado na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, o projeto de número 128/2008 foi rejeitado. O relator, que era o senador Antonio Carlos Júnior defendeu em seu voto que, apesar de louvável a tentativa de instituição do IGF, este tributo demanda atividades administrativas complexas e de êxito discutível, face à existência de bens de fácil ocultação. Definiu o IGF como um tributo “caro demais para a administração tributária” e sustentou por fim, que a justiça social almejada pelo projeto deveria ser realizada de maneira mais eficiente através do imposto de renda.

Outra importante análise sobre os aspectos positivos e negativos apresentados pela doutrina acerca do IGF, foi feita por Ives Gandra da Silva Martins (2008)<sup>30</sup>, que abraça a ideia de que as vantagens deste imposto apresentadas pela doutrina são duvidosas. Primeiramente, indica que, apesar de ser afirmado que sua regulamentação resultaria em uma maior promoção da distribuição de riquezas, não é o que pode ser visto pelos poucos países que adotaram a tributação das fortunas, já que aqueles que a fizeram, terminaram por reduzi-la a quase nenhuma expressão ou abandonaram-a por completo.

Ressalta-se que Ives continua seu ensaio sustentando que a alegação de que a instituição do IGF desencorajaria a acumulação de renda e induziria a aplicação de riqueza na produção fere o princípio da igualdade, possibilitando que os grandes empresários estivessem a salvo da imposição. Defende, ainda, que aqueles que defendem o aumento da arrecadação do Estado com a tributação das grandes

---

<sup>30</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**. São Paulo, 2008.

fortunas não levam em conta a possibilidade de sua regulamentação acelerar o processo inflacionário por excesso de demanda.

Encerrando a sua análise sobre o tema, o jurista destaca mais alguns aspectos negativos de uma possível instituição do IGF no Brasil: a baixa arrecadação, demonstrada pelo fato de que a média de arrecadação nos países que o adotaram correspondeu apenas de 1% a 2% do total dos tributos arrecadados; o desestímulo da poupança, com efeitos negativos sobre o desenvolvimento econômico; a possível fuga de capitais para países que não adotam a tributação das grandes fortunas, que é a maioria no mundo; e, por fim, a complexidade do seu controle, exigindo um considerável número de medidas para regulá-lo e fiscalizar sua aplicação (fato que já foi citado por diversos dos autores trazidos anteriormente).

Após essa análise mais detalhada quanto às principais vantagens e desvantagens discutidas doutrinariamente sobre a implementação do IGF, importa analisar algumas experiências de outros países ao redor do mundo no que tange à tributação das grandes fortunas, de modo a destacar os benefícios e prejuízos que trouxeram para seus países, econômica e socialmente.

### **3.2 Experiências internacionais**

Primeiramente, importante ressaltar, que o que se pretende, nesse momento, é demonstrar a experiência de outros países com a tributação das grandes fortunas e então, compará-las à realidade de nosso país, de modo a servir de argumento para auxiliar no debate quanto às vantagens e desvantagens da regulamentação do imposto no Brasil.

Nesse sentido, serão descritas as mais relevantes experiências internacionais na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. Pode-se dizer que algumas

dessas experiências foram, de certa forma, bem sucedidas, e nestes países, o IGF constitui-se até hoje como uma fonte de renda e de financiamento estatal. É o caso da França, Suíça e Alemanha. Em contrapartida, países como Canadá, Itália e Japão chegaram a cogitá-lo, mas, posteriormente, o aboliram definitivamente de seus sistemas tributários. Sobre o assunto, vale colocar em evidência a pesquisa de Carvalho Jr.(2011, p. 15), que esclarece:

“Após análise de vasta bibliografia, tomou-se conhecimento de que todos os países da Europa Ocidental adotam ou já adotaram o Wealth Tax, com exceção da Bélgica, Portugal e Reino Unido. Na Europa, atualmente apenas a Holanda, França, Suíça, Noruega, Islândia, Luxemburgo, Hungria e Espanha possuem o imposto. A partir da década de 1990 ele foi abolido na Áustria (1994), Itália (1995), Dinamarca, Alemanha (1997), Islândia (2005), Finlândia (2006), Suécia (2007), Espanha (2008) e Grécia (2009). Devido à crise fiscal e financeira que assolou diversos países europeus a partir de 2009, ele foi reintroduzido de maneira provisória na Islândia (2010) e Espanha (2011). Na Ásia, têm-se conhecimento que o Japão o adotou por um curto período de tempo (1950-3), a Índia o possui desde a década de 1950 e há experiências no Paquistão e Indonésia. Na África do Sul houve um debate para sua implementação no período pós Apartheid. Na América Latina o imposto está em vigor na Colômbia, Argentina (desde 1972) e Uruguai (desde 1991), com grande crescimento recente da arrecadação nesses três países.”<sup>31</sup>.

A maioria dos países que instituiu o imposto sobre fortunas, conforme expõe Sergio Mota (2010, p. 69)<sup>32</sup>, utilizou-o de forma restritiva, incidente sobre o patrimônio global e utilizando como base o patrimônio líquido, abatendo as despesas. Foram utilizados também diversas denominações, como Impôt sur la fortune, na França; Vermögensteuer, na Alemanha e Áustria; Vermogenbelasting, na Holanda; Wealth Tax, na Inglaterra, Irlanda, Canadá e Estados Unidos; dentre outras

---

<sup>31</sup> CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro: 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadinte7.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf)>.

<sup>32</sup> MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional**. São Paulo: MP, 2010.

nomenclaturas, todas se referindo, porém, a mesma ideia de tributação das grandes fortunas.

Os tributos supracitados são formas assemelhados do Imposto Sobre Grandes Fortunas, porém incidentes normalmente apenas sobre as fortunas, com suas peculiaridades de acordo com cada país onde foi regulamentado. Em alguns países do mundo as fortunas continuam sendo tributadas até os dias atuais, em outros, extinguíram-se os impostos incidentes sobre a fortuna em razão principalmente da baixa arrecadação ou diante das dificuldades administrativas que acompanham esse tipo de tributação.

O Vermögensteuer, imposto sobre a fortuna instituído na Alemanha, acabou por ser extinto, porém, teve seu fim devido a motivos mais políticos do que arrecadatórios. Essa forma de arrecadação foi declarada inconstitucional pela Suprema Corte Alemã, em 1996, primeiramente em razão da grande defasagem relativa à avaliação dos ativos, visto que os ativos imobiliários eram avaliados pelo seu valor cadastral e os ativos financeiros eram avaliados pelos valores de mercado. Além disso, devido a situação inconstitucional face à vedação ao confisco, já que a tributação direta através do imposto de renda e do imposto sobre fortunas culminaria em casos de tributação superior a 50% da renda familiar ou das pessoas jurídicas.

Outro país que aboliu de seu ordenamento jurídico a tributação das grandes fortunas foi a Espanha, que inicialmente implementou de forma provisória o Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, em 1977. Em 2004, com a modificação da Lei 19/1991, o imposto foi alterado e passou a se chamar Impuesto sobre el patrimonio, que tinha caráter permanente (MOTA, 2010, p. 75). Porém, em 2008, acabou sendo extinto e novamente reintroduzido em 2011 de forma provisória. Mesmo levando em conta o alto número de contribuintes, cerca de 900 mil, tal imposto teve uma baixa arrecadação, justificada por Carvalho Junior (2011, p. 16) face ao número de deduções e à ausência de uma boa estrutura de avaliação e fiscalização das propriedades e ativos financeiros no país.



Podemos citar, ainda, como exemplo de país que teve seu imposto sobre fortunas abolido, a Suécia, que retirou-o no ano de 2007, no entanto, Carvalho Jr. (2011, p. 17) revela que a sua arrecadação chegou a ter uma significativa melhora na redução da desigualdade na concentração de riquezas no país. Outros países como Finlândia, Dinamarca e Índia, por não conseguirem atingir índices de arrecadação consideráveis, também tiveram seus impostos incidentes sobre a fortuna extintos.

Além dos exemplos de países que aboliram suas formas de imposto sobre fortunas, existem também aqueles que atualmente ainda tributam as grandes fortunas, os quais podem servir de parâmetro comparativo para o nosso estudo, a respeito de uma possível implementação do IGF no ordenamento jurídico brasileiro. Levando sempre em consideração a realidade econômica daqueles e o índice de arrecadação do imposto, a fim de avaliar o impacto em nossa economia que poderia resultar de sua regulamentação.

O modelo de imposto mais parecido como o que foi previsto no art. 153, VI de nossa Constituição, é o Impôt Solidarité sur la Fortune, que foi instituído na França no ano de 1988. No ordenamento jurídico francês os ativos do patrimônio previdenciário estão isentos da tributação. Igualmente isentos estão os direitos autorais e artísticos, coleções, móveis e certos instrumentos de trabalho. Suas alíquotas são progressivas e variam entre 0,55% a 1,8%, em um total de seis alíquotas. A riqueza líquida tributada é aquela que exceda a 800 mil euros, cerca de 3 milhões de reais.

Importante realçar que a França impõe que a soma dos valores pagos a título de Impôt Solidarité sur la Fortune e de Imposto de Renda não podem ser superiores a 50% da renda bruta do contribuinte, de modo a impedir o efeito confiscatório do tributo. Carvalho Jr.(2011, p. 19) aponta que no período de 1992 a 2010 o número de contribuintes deste imposto na França cresceu de 168 mil para 562 mil famílias e

a arrecadação cresceu de cerca de 1 bilhão para 4,5 bilhões de euros, soma extremamente significativa.

Mesmo tendo sido o responsável por arrecadar essa vasta quantia, Rogério Vidal Gandra da Silva Martins e Soraya David Monteiro Locatelli (2011, p. 30) explicam que o Impôt de Solidarité sur La Fortune (ISF), apesar de ainda existir na França, tem sido alvo de grandes críticas, sob o argumento de que provoca a fuga de capitais e não alcança o caráter redistributivo esperado. Segundo os doutrinadores, o próprio Partido Comunista Francês, dez anos após a entrada em vigor do ISF, apresentou um projeto de lei na intenção de remodelar o tributo, pois este não chegava a contribuir efetivamente para o *revenu minimum d'insertion*<sup>33</sup>.

Convém analisar também alguns exemplos mais próximos ao Brasil, mais especificamente na América Latina, onde podem ser encontrados alguns países que mantêm formas de tributação das grandes fortunas.

A Argentina instituiu o Imposto Sobre Bens Pessoais em 1973, passando por algumas mudanças ao decorrer dos anos. Atualmente, o imposto é regulado pela Lei 23.966/1991, a qual prevê alíquotas progressivas, entre 0,75% e 1,25%, e limite de isenção de 305 mil pesos argentinos. A partir de 2003, a arrecadação desse imposto tem crescido a uma taxa média de 12,2% ao ano, estabilizando-se em 0,3% do PIB.

Já a Colômbia instituiu o Impuesto al Patrimonio no ano de 1986, tendo sido extinto em 1991 e reintroduzido temporariamente em 2003, porém vem sendo prorrogado no decorrer dos anos. Possui atualmente alíquotas altas, de 2,4% ou 4,8%, incidindo sobre o patrimônio líquido de pessoas físicas, no que exceder o

---

<sup>33</sup> *Revenu minimum d'insertion* ou *Rendimento Social de Inserção*, quando traduzido para o português, é uma prestação do Subsistema de Solidariedade no âmbito do Sistema de Protecção Social de Cidadania, da Segurança Social. É um mecanismo de combate à pobreza possibilitando a indivíduos, e seus agregados familiares, a obtenção de apoios adaptados à sua situação, facilitando a satisfação das suas necessidades básicas e visando a inserção laboral, social e comunitária..

limite de 1,6 milhão e no patrimônio de pessoas jurídicas que forem avaliadas em mais do que 2,7 milhões de dólares.

Ressalta-se, também, o caso do Uruguai, país que implementou o Impuesto al Patrimonio em 1989, mantendo-o até os dias de hoje. Estabelece quotas progressivas variáveis de 0,7% a 2,0% para residentes e de 1,5% para não residentes, bem como uma faixa de isenção de 2,21 milhões de pesos uruguaios. A arrecadação do imposto cresceu 3,7 bilhões em 1996 para 9 bilhões em 2010, porém caiu de 624 milhões para 392 milhões no que tange à arrecadação apenas sobre a tributação do patrimônio de pessoas físicas.

Do estudo dessas experiências internacionais com a tributação de grandes fortunas, grande parte da doutrina aponta que os exemplos daqueles países que aboliram o imposto sobre fortunas de seu ordenamento demonstram que o IGF não deve ser regulamentado no Brasil, tendo em vista à baixa arrecadação comparada ao alto custo administrativo de avaliação das riquezas e cobrança do imposto. Ademais, resultaria no incentivo à transferência de capital para os denominados “paraísos fiscais”.

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins, defendeu estarem com a razão os países que não adotaram a tributação das grandes fortunas, tendo em vista que se trata de um imposto rejeitado no mundo. Continua sua linha de pensamento sustentando que os poucos países que o adotaram tiveram que criar tantas hipóteses de exclusão que este deixou de ter qualquer relevância arrecadatória. O autor corrobora, ainda, a ideia de que o volume de arrecadação do Imposto sobre Grandes Fortunas não compensa o alto custo operacional de sua administração, fiscalização e cobrança. Sendo assim, deve-se tributar a geração de riquezas na sua circulação, seus rendimentos ou seus lucros, com intuito de tornar mais justa e coerente a arrecadação tributária.

Por outro lado, existem alguns autores que acreditam que a realidade brasileira é sim favorável à tributação das grandes fortunas, sob o argumento de que o nível de desigualdade observado em nosso país é alarmante, ao mesmo tempo em que a grande evolução tecnológica seria capaz de diminuir os custos de avaliação e arrecadação do imposto, de modo que sua regulamentação traria benefícios ao quadro econômico observado nos dias atuais no país.

### **3.3 Tentativas de implementação do IGF no Brasil**

Na tentativa de regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas, vários projetos de leis foram propostos pelos mais diversos políticos e partidos<sup>34</sup>. O primeiro projeto de significativa repercussão apresentado com o intuito de regulamentar o Imposto Sobre Grandes Fortunas foi o Projeto de Lei Complementar (PLP) 162/1989, o qual previu a criação do IGF, incidente sobre a riqueza líquida, tendo como faixa de isenção o valor de até dois milhões de cruzeiros, moeda à época da apresentação do projeto, o que atualmente corresponderia a aproximadamente R\$ 11.000.000,00 (onze milhões de reais). Estabeleceu alíquotas progressivas, variáveis de 0,3% a 1%.

Após ser aprovado pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, foi enviado à Câmara dos Deputados e apensado ao Projeto de Lei Complementar (PLP) 202/1989, juntamente com os projetos de números 108/89, 202/89, 208/89, 218/90 e 268/90. Na Câmara, a Comissão de Constituição e Justiça e de Redação apresentou parecer favorável à aprovação do projeto, concluindo pela constitucionalidade e juridicidade da matéria.

No entanto, a sua aprovação ficou condicionada à também aprovação de uma emenda estabelecendo o valor de um bilhão de cruzeiros como base de incidência

---

<sup>34</sup> Os dados ora apresentados neste tópico foram retirados dos sites oficiais da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, disponíveis em: <[www2.camara.leg.br](http://www2.camara.leg.br)> e <[www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br)>.

do imposto, ao invés dos dois milhões previstos no projeto original. Defenderam os parlamentares que a proposta inicialmente apresentada recairia sobre valor que não se enquadra no conceito de grande fortuna, caracterizando efeito de confisco e bitributação.

Perante a Comissão de Finanças e Tributação, no entanto, o relator Deputado Francisco Dornelles opinou pela rejeição do projeto de lei em discussão, alegando que o Imposto sobre Grandes Fortunas é um imposto ultrapassado, que já foi adotado e abandonado por diversos países do mundo, não existindo nenhum país de peso que o manteve, nem mesmo algum que demonstrasse valores consideráveis de arrecadação.

Apresentadas novas emendas ao projeto, o mesmo foi rejeitado por maioria na Comissão de Finanças e Tributação, no ano de 1999, em virtude principalmente da baixa arrecadação do imposto, o alto custo administrativo demonstrado e seu histórico de abolição em diversos países europeus. Apesar de vencidos, houve votos, como o do Deputado José Pimentel, defendendo a aprovação do projeto em virtude da capacidade desse imposto de diminuir a grande concentração de renda existente em nosso país. Atualmente, o projeto encontra-se pendente de votação perante a Câmara dos Deputados.

No ano de 2008, surgiram novos debates sobre a implementação do IGF em nosso país, através da apresentação de novos projetos de Lei Complementar. O Projeto de Lei Complementar (PLP) 277/2008, de iniciativa da Câmara dos Deputados, através dos deputados Luciana Genro, Chico Alencar e Ivan Valente, igualmente com o intuito de regulamentar o Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil, estabeleceu como limite de isenção o valor correspondente a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

Previu como contribuintes do imposto “as pessoas físicas domiciliadas no

país, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no país”. Ainda, estabeleceu alíquotas progressivas, variáveis de 1% a 5%, de acordo com o aumento da capacidade contributiva do contribuinte. No artigo 8º, determinou que “haverá responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto sobre grandes fortunas, sempre que houver indícios de dissimulação do verdadeiro proprietário dos bens ou direitos que constituam o seu patrimônio ou a sua apresentação sob valor inferior ao real”.

Na justificativa apresentada pelos deputados, defendeu-se a necessidade de alteração do Projeto de Lei Complementar 162/89 apresentado pelo Senador Fernando Henrique Cardoso, face à ausência de progressividade suficiente das alíquotas, bem como diante da previsão de dedução do valor pago a título de IGF do pagamento do Imposto de Renda, vez que o objetivo deve ser aumentar a tributação sobre as camadas mais ricas da população e não o contrário.

O projeto foi aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, em junho de 2010. Perante a Comissão de Finanças e Tributação, igualmente recebeu parecer favorável à sua aprovação, porém condicionada à alteração de alguns artigos, resumidos no parecer da seguinte forma:

As alterações mais significativas dizem respeito: (i) à readequação, para menor, das alíquotas do imposto; (ii) à autorização para que o valor pago a título de IGF seja deduzido do Imposto sobre a Renda (IR); (iii) à dedutibilidade do IGF de outros impostos sobre patrimônio, incidentes sobre bens imóveis (ITR e IPTU) e sobre veículos automotores, aeronaves e embarcações (IPVA); e (iv) a mudança do seu aspecto temporal, vale dizer, o momento em que se considera ocorrido o fato gerador, para compatibilizá-lo com o do imposto sobre a renda, cuja incidência se verifica ao final do ano-calendário.

Apensado a este, encontra-se o Projeto de Lei Complementar 26/2011, de iniciativa do Deputado Amauri Teixeira, trazendo como inovação a faixa de isenção no valor de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais). Em sua justificativa, defende a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas por entender que diminuirá a regressividade do sistema tributário, descentralizará mais recursos para os Estados e Municípios e contribuirá para a redução da informalidade em razão da desoneração da folha de pagamento das empresas, gerando mais emprego e desenvolvimento para o país.

Igualmente apensado ao Projeto de Lei 277/2008, o Projeto de número 62/2011, apresentado pelo Deputado Cláudio Puty, prevê a incidência do Imposto Sobre Grandes Fortunas apenas sobre o patrimônio que exceder o valor de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais). Não inclui como contribuintes as pessoas jurídicas, mas tão somente o espólio e as pessoas físicas residentes no Brasil e no exterior, estas apenas em relação ao patrimônio que possuam no Brasil. Estabelece alíquotas progressivas de 0,5% a 2,0%.

O artigo 9º do referido projeto estabelece que “o produto da arrecadação do imposto sobre grandes fortunas, bem como o das transferências de que trata o art. 9º, será aplicado pela União, integralmente, na manutenção e no desenvolvimento do ensino”. Em sua justificativa, o Deputado Cláudio Puty defende que tal vinculação representa a institucionalização de uma nova fonte de financiamento para a educação, segmento que repercute significativa e positivamente no crescimento econômico e na redução das desigualdades.

O Projeto de Lei do Senado (PLS) número 128/2008, de iniciativa do Senador Paulo Paim, previa a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil, incidente sobre o patrimônio de pessoa física ou espólio, incluídos aqui os “bens e direitos, móveis, imóveis, fungíveis, consumíveis e semoventes”, situados no Brasil ou no exterior, a serem declarados pelo seu valor venal. Estavam imunes, dentre outros, os imóveis de residência e os bens guardados por cláusula de

inalienabilidade. Estabeleceu como limite de isenção o valor de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), a ser atualizado anualmente pelo índice oficial de inflação do Governo, e alíquota fixa de 1%.

O projeto, no entanto, foi rejeitado pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado em fevereiro de 2010, sob o argumento de que a “instituição do imposto sobre grandes fortunas é um retrocesso e não atingirá as metas imaginadas”. Defendeu-se que já houve a adoção do tributo em outros países, porém os resultados não foram satisfatórios, em virtude das dificuldades administrativas e da sua pequena arrecadação, o que demonstraria a necessidade de buscar a justiça social por outros meios, como através do imposto de renda.

O Projeto de Lei do Senado (PLS) número 534 de 2011, de iniciativa do Senador Antonio Carlos Valadares, regulamentou o Imposto Sobre Grandes Fortunas da seguinte forma: previu como contribuintes as pessoas físicas de nacionalidade brasileira, em relação aos bens situados em qualquer país, e estrangeiros, em relação aos bens localizados no Brasil, bem como o espólio.

Definiu como faixa de isenção o valor de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), com alíquotas progressivas que vão de 0,5% a 2,5% de acordo com o valor do patrimônio. Este seria composto por todos os bens e direitos, de qualquer natureza, situados no país ou no exterior, excluídos os bens guardados por cláusula de inalienabilidade, o imóvel de residência do contribuinte, até o valor de um milhão de reais, dentre outros. Igualmente prevê o abatimento das importâncias pagas a título de ITR, IPTU, IPVA, ITBI e ITCMD, de modo a evitar a chamada bitributação.

Interessante apontar que o artigo 10 do PLS 534/2011 estabelece que “o Governo Federal assegurará que a destinação final dos recursos obtidos pela cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas será feita, prioritariamente, a ações



na área de saúde”. Em sua justificativa, o Senador Antonio Carlos Valadares defende que, além de assegurar a redistribuição de renda, os recursos arrecadados com o IGF devem ser destinados prioritariamente a ações na área de saúde, visto que o Brasil vive uma grande necessidade de recursos para financiar tal área. O projeto encontra-se atualmente pendente de julgamento.

Fugindo do padrão dos projetos de lei acima discutidos, houve em 06 de abril de 2011 a apresentação do Projeto de Lei número 950/2011, de iniciativa do Deputado Aluizio, no qual previu a criação da Contribuição Social das Grandes Fortunas (CSGF), determinando que o produto de sua arrecadação fosse integralmente depositado no Fundo Nacional de Saúde, destinando-se exclusivamente ao financiamento de ações e serviços públicos de saúde.

Em sua justificativa, o deputado explicou que o projeto apresentado visava adequar a intenção do legislador de 1988 às realidades social e orçamentária do nosso século, como mecanismo para melhorar o financiamento da saúde pública. Dessa forma, utilizando-se da vontade do legislador de tributar as grandes fortunas, porém caracterizando-o como contribuição ao invés de imposto, haveria a possibilidade de vincular sua arrecadação à garantia de recursos para a saúde, área tão necessitada de investimentos em nosso país.

Com a apresentação deste projeto, iniciou-se uma discussão quanto à possibilidade de o Imposto Sobre Grandes Fortunas ser instituído como uma contribuição social ao invés de um imposto. Tal discussão foi apresentada anteriormente neste trabalho, quando da análise dos aspectos controvertidos sobre o IGF. O projeto número 950/2011, no entanto, foi devolvido ao Deputado Aluizio, sob a justificativa de que seria impossível dar seguimento à proposição, pois “a referida matéria deve ser regulada em lei complementar, conforme o disposto no art. 146, inciso III, alínea ‘a’, da Constituição Federal”.

Diante de tudo o que foi exposto e discutido nesse capítulo, percebe-se, que apesar de o Imposto Sobre Grandes Fortunas teoricamente objetivar, uma melhora na distribuição de renda e à diminuição da acumulação de riquezas, sua implementação no ordenamento jurídico brasileiro, apresenta diversas dificuldades práticas, as quais acarretarão maiores prejuízos do que benefícios para o nosso sistema econômico. Sendo assim, ao invés de implementar esse novo imposto, seria mais razoável realizar algumas alterações em nosso Sistema Tributário Nacional, desenvolvendo algumas de suas características para nos aproximar da tão sonhada equidade tributária. A seguir, demonstra-se a análise de algumas possíveis modificações que nos auxiliariam na busca pela justiça fiscal.

## **4 A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO ALTERNATIVA A REGULAMENTAÇÃO DO NOVO IMPOSTO**

Com base em tudo que foi visto até aqui, fica evidente a necessidade de uma reforma no Sistema Tributário Brasileiro. Porém, o caminho a ser seguido não é o de uma possível regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas, pois este imposto traz consigo diversas dificuldades técnicas e administrativas que tornariam sua aplicação problemática.

Ademais, muito mais importante do que instituir mais um novo imposto em nosso ordenamento jurídico, é fundamental que se corrijam os problemas que já rodeiam os tributos incidentes sobre os contribuintes brasileiros, de forma que a carga tributária brasileira esteja de acordo com os princípios e regras previstos em nossa Constituição Federal.

Primeiramente, pode ser indicada como uma possível solução para a desigualdade de renda no país a alteração de alguns aspectos do Imposto de Renda (IR). Como já foi falado anteriormente, foi demonstrada a grande vantagem de se tributar diretamente a renda, visto que a tributação do consumo é regressiva e vêm atingindo muito mais aqueles que não possuem muita capacidade contributiva, quando comparados com os que possuem. No entanto, o Imposto de Renda cobrado em nosso ordenamento jurídico precisa de algumas alterações, para que com intuito de buscar uma melhor distribuição de renda no Brasil, se torne mais justo e vantajoso para a sociedade<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> Hugo de Brito Machado (2012, p. 319) aponta que a competência federal para instituir o Imposto de Renda justifica-se pelo fato de que só assim esse imposto poderá ser utilizado efetivamente como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter o equilíbrio e o desenvolvimento econômico das diversas regiões. Além disso, poderiam ocorrer diversos problemas de dupla ou múltipla tributação se o IR fosse de competência dos Estados ou dos Municípios.

Ressalta-se que o artigo 153, inciso III, de nossa Carta Magna, prevê o Imposto de Renda, concendendo a competência de instituí-lo à União. O fato gerador desse tributo, descrito pelo CTN (Código Tributário Nacional), é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Dessa, podemos extrair: o produto do capital, o produto do trabalho ou o produto da combinação de ambos; os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos pelo conceito de renda<sup>36</sup>.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza.

O Imposto supracitado é uma das mais importantes fontes da receita tributária brasileira. Sua função é nitidamente fiscal, arrecadatória de recursos para o Estado. Porém, pode ser visto igualmente como um instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico e como um importante instrumento de redistribuição de renda, se forem aplicados corretamente os princípios constitucionais. Determina o artigo 153, §2º, da Constituição Federal, que o Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza deverá pautar-se nos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade<sup>37</sup>.

O Imposto de Renda deve incidir sobre a totalidade das rendas dos contribuintes, assim como deve atingir a todos aqueles que realizarem seu fato gerador, independente de qualquer discriminação, salvo as hipóteses em que os princípios constitucionais justificarem sua exclusão. Além disso, a progressividade diz respeito ao aumento das alíquotas de acordo com o aumento da base de cálculo

---

<sup>36</sup> Dentre as Leis ordinárias que regulamentam o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, estão as seguintes: Lei n. 8.166 de 1991, que dispõe sobre a não incidência do IR sobre lucros ou dividendos distribuídos a residentes ou domiciliados no exterior, doados a instituições sem fins lucrativos; Decreto n. 3.000 de 1999, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda; e Lei n. 4.506 de 1964.

<sup>37</sup> Carrazza (2013, p. 88) defende que a progressividade deve ser aplicada a todos os impostos, de acordo com o que determina o art. 145, § 1º da CF/88, com exceção dos que são incompatíveis com a progressividade em razão de sua regra-matriz, de modo que possam ter caráter pessoal e ser graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes..

do imposto, conforme já explicitado, estando esse princípio intrinsecamente ligado aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

O objetivo que deveria ser almejado é o de que tais princípios fossem devidamente cumpridos pelo Imposto de Renda, assim, este se tornaria ainda mais importante na redistribuição de renda e de justiça fiscal, com a mesma capacidade que teoricamente teria o Imposto sobre Grandes Fortunas de diminuir as desigualdades sociais. Mas, infelizmente, não é o que acontece na atual conjuntura do país. Pode-se destacar o baixo número de alíquotas e as faixas de renda existentes para o IR atualmente como fatores que impedem a concretização dessa capacidade.

Importante lembrar, que o IR possuía, no começo, alíquotas variáveis de 3% a 55%, através de 12 faixas aplicadas progressivamente. Porém, com o advento da Lei nº 7.713 de 1988, foi alterado consideravelmente a legislação ordinária, prevendo apenas duas alíquotas para esse imposto. No ordenamento jurídico atual, são previstas quatro alíquotas (7,5%, 12,5%, 15% e 27,5%)<sup>38</sup>, bem como o limite de isenção anual no valor de R\$ 28.123,91 (vinte e oito mil, cento e vinte e três reais e noventa e um centavos)<sup>39</sup>. Mesmo com essas mudanças em relação à lei que anteriormente era aplicada, a atual estrutura do IR ainda não é suficiente para atingir de forma correta a capacidade contributiva de cada contribuinte e o caráter pessoal individual.

O que acontece é que, mesmo as quatro faixas de renda e alíquotas previstas demonstrarem uma progressividade, esta não é o bastante. Se cada faixa de renda for muito extensa, dentro dela vai deixar de existir progressividade para existir proporcionalidade, ou seja, contribuintes com diferentes rendas arcarão com alíquotas iguais de IR, proporcionais à sua renda, o que significa dizer que aquele

---

<sup>38</sup> Parte da doutrina entende que devem ser consideradas cinco alíquotas para o Imposto de Renda atualmente, contando a faixa de isenção como alíquota de 0%.

<sup>39</sup> Valor válido a partir do exercício de 2017, ano-calendário de 2016, de acordo com a Tabela aprovada pela Lei nº 11.482/2007, alterada pelo art. 1º da Lei nº 12.469/2011.

que auferiu mais renda pagou uma quantia maior que o outro, porém na mesma proporção. Logo, não existe progressividade e não se está tributando de acordo com o princípio da capacidade contributiva e com o critério pessoal.

Nesse sentido, com o intuito de promover os princípios constitucionais da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, deveriam ser aumentados o número de alíquotas, possibilitando, assim, alcançar uma maior justiça distributiva e diminuir as desigualdades sociais no país. Para ilustrar esse pensamento, Thiago Henrique Cavalcanti Uchôa (2009, p. 46-47)<sup>40</sup> afirma que “o princípio da capacidade contributiva é o mais importante meio para a concretização da justiça fiscal”, pois impregna a tributação dos valores constitucionais mais importantes.

Ainda sobre os ensinamentos do autor supracitado, destaca-se que para ele a capacidade contributiva, atingindo a justiça fiscal, traduz-se em uma verdadeira simbiose entre a justiça social e a justiça distributiva. Isso ocorre porque consolida o dever de solidariedade social, possibilitando que o Estado reverta os valores pagos, de acordo com a capacidade contributiva, para o custeio de programas sociais aos mais necessitados, como também possibilita que o Estado dê a cada contribuinte, de acordo com sua condição econômica, o tratamento tributário que lhe é devido.

No que diz respeito as mudanças em nosso Sistema Tributário Nacional, Maria e Luchiezi Jr. (2010, p. 183)<sup>41</sup> afirmam que é necessário reorientar a tributação brasileira para que incida prioritariamente sobre o patrimônio e a renda dos contribuintes, devendo ser o Imposto de Renda o pilar do sistema tributário, em razão de sua capacidade de garantir o caráter pessoal e a graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Para os doutrinadores, utilizando-se desse

---

<sup>40</sup> UCHÔA, Thiago Henrique Cavalcante. **Princípio da capacidade contributiva e sua utilização como instrumento de justiça fiscal**. 2009. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal.

<sup>41</sup> MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro (org.). **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal**. Brasília: [s.n.], 2010.

entendimento será possível inverter a regressividade e efetivar a distribuição de renda no Brasil.

Importante ressaltar que este ensaio não tem o objetivo de discutir a fundo todas as numerosas peculiaridades relativas ao Imposto de Renda, tendo em vista que se trata de um imposto de grande complexidade, característica esta fundamental até mesmo para efetivar o seu caráter pessoal. Para tanto, seria necessário um estudo bastante detalhado, passível de um novo trabalho unicamente para discuti-lo, visto que o foco deste trabalho é apenas demonstrar que existe a possibilidade de melhorar o nosso sistema tributário através de algumas mudanças nos tributos já existentes no ordenamento jurídico brasileiro, adequando-os aos princípios encartados em nossa Constituição Federal, sem a necessidade de se intituir um novo imposto.

Fora essas alterações previstas para o Imposto de Renda mencionadas acima, é também de suma importância que o Sistema Tributário Nacional priorize as tributações diretas em decorrências das tributações indiretas. Tendo em vista, que conforme sustentado diversas vezes até aqui, a tributação direta é muito mais eficiente na aplicação dos princípios constitucionais da igualdade, capacidade contributiva, vedação ao efeito de confisco e progressividade, essenciais à concretização dos ideais defendidos em nossa Carta Magna.

Destaca-se que a tributação indireta, ao contrário, demonstra severa regressividade, pois acaba por onerar mais o consumidor que não possui tanta capacidade econômica, visto que estes arcam com a mesma quantidade de tributos daqueles que a possuem. Portanto, os cidadãos mais necessitados comprometem parte considerável de seus rendimentos com a tributação indireta, enquanto que esse mesmo valor para os contribuintes de maior capacidade financeira, não faz muita diferença em seus orçamentos<sup>42</sup>.

---

<sup>42</sup> Sobre a regressividade, Ingrid Zanella Andrade Campos, Karoline Lins Câmara Marinho e Mariana de Siqueira (2014, p. 12) defendem que “pode ser vista como a injusta inversão de valores em um

A respeito da tributação indireta, Luciano Amaro (2009, p. 148)<sup>43</sup> discorre que esta possui a “virtude” de vir disfarçada no preço dos bens adquiridos pelo contribuinte de fato, o qual normalmente não percebe o pesado ônus tributário embutido no preço pago. Nesse sentido, os contribuintes acabam não sentindo o peso dos tributos indiretos em seus orçamentos, porém eles geram um impacto negativo em nosso sistema financeiro, impedindo a evolução do nosso país em termos de distribuição de renda e de desigualdade social.

Por fim, vale ressaltar que as modificações aqui demonstradas são apenas exemplos de alterações capazes de transformar o Sistema Tributário Nacional em um modelo mais justo e eficiente, mais condizente com os princípios defendidos em nossa Carta Magna. Existem diversas outras alterações que podem e devem ser refletidas pelos doutrinadores do Direito com o objetivo de buscar mais soluções que auxiliem em uma possível reforma tributária.

---

determinado sistema tributário, em que a maior parcela dos encargos fiscais recai sobre aqueles que menos possuem capacidade econômica, deve ser coibida pelo próprio sistema através de outros tributos que possam ser capazes, por meio de sua função indutora, de corrigir as distorções provocadas por tal fenômeno que, diga-se de passagem, é extremamente violador da justiça fiscal”.

<sup>43</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com tudo o que foi discutido nesse presente ensaio, percebe-se a grande importância da discussão acerca da necessidade de uma reforma tributária em nosso ordenamento jurídico. O fato é que, a crescente carga tributária cobrada no país e as diversas características observadas em nossos tributos contribuem para a manutenção da realidade econômica que vivenciamos na atual conjuntura, marcada pelo elevado nível de desigualdade social e pela evidente necessidade de uma melhor distribuição de renda no Brasil.

É evidente ser consensual na doutrina a necessidade de uma reforma tributária, o problema é que não existe consenso sobre os contornos dessa reforma. Vários doutrinadores apontam o Imposto sobre Grandes Fortunas como uma possível solução para os problemas de desigualdade em nosso país, baseando-se no fato de que este imposto poderia acarretar em uma melhor distribuição de renda. Para tanto, utilizam a experiência de outros países com a tributação das fortunas, como principal exemplo o modelo utilizado na França, de que a regulamentação do IGF é possível e ajudaria nosso país a alcançar a tão sonhada justiça fiscal.

No entanto, não é essa a conclusão a que se chega através deste trabalho. Com tudo o que foi visto até aqui, fica claro que a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas demandaria inúmeras dificuldades práticas, que vão desde a definição do termo “grandes fortunas” até o alto custo administrativo para sua aplicação, as quais demonstram que a sua instituição poderá trazer mais prejuízos do que benefícios ao nosso país. Portanto, Os aspectos negativos apresentados para esse imposto, diante de nossa realidade econômica, superam a expectativa de distribuição de renda que poderia provir da sua implementação.

De acordo com o estudo da experiência de outros países com a tributação das grandes fortunas, foi possível perceber a baixa perspectiva de êxito da regulamentação do IGF no Brasil. A maioria desses países que se tentou regulamentar uma forma de tributação de riquezas acabou por extingui-las de seus ordenamentos jurídicos, seja pela baixa arrecadação, pelo alto custo administrativo ou até mesmo por motivos políticos. Além disso, os poucos Estados que ainda possuem essa forma de tributação em seus ordenamentos jurídicos, demonstram valores baixos de arrecadação e pouca diferença em suas distribuições de renda.

Nesse sentido, as experiências internacionais com a tributação das grandes fortunas acabaram por servir como argumento para corroborar com as opiniões doutrinárias contrárias à sua regulamentação em nosso país. Foram, inclusive, fonte de argumentação de diversos doutrinadores quando da análise do Imposto sobre Grandes Fortunas, bem como argumento da maioria de nossos parlamentares quando da rejeição dos projetos de lei complementar apresentados por nossos Deputados e Senadores na tentativa de regulamentação do imposto.

Constatada a inviabilidade da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, diante das dificuldades administrativas e da baixa arrecadação teoricamente demonstradas, o presente trabalho buscou apresentar alternativas na busca pela justiça fiscal, de acordo com a realidade econômica do nosso país. Isso porque não basta apenas indicar os prejuízos que a instituição do IGF traria para o Brasil, sem apresentar outras opções eficientes para o Sistema Tributário Nacional, visto que a necessidade de uma reforma tributária em nosso ordenamento é evidente, sendo inclusive essa, a opinião consensual da doutrina.

Pode-se concluir, que seria mais eficiente do que instituir mais um novo imposto em nosso Sistema Tributário Nacional, modificar alguns aspectos dos tributos já cobrados em nosso ordenamento jurídico, de modo a adequá-los aos princípios estabelecidos em nossa Carta Magna, tentando alcançar uma carga

tributária mais justa e que nos leve a diminuir os níveis de desigualdade social no país.

Para tanto, apresentou-se inicialmente algumas mudanças que deveriam ser realizadas no Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), que possui plena capacidade de configurar um instrumento de diminuição das desigualdades sociais e redistribuição de renda. No entanto, é necessário que se altere algumas características para que efetivamente esse imposto esteja de acordo com os princípios constitucionais da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, de modo a aproximar-nos da justiça fiscal.

Vale lembrar, que a principal alteração, a ser realizada deve ser o aumento do número de alíquotas e faixas de renda do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tendo em vista que atualmente são previstas apenas cinco alíquotas: 0%, 7,5%, 12,5%, 15% e 27,5% e com o limite de isenção anual no valor de R\$ 28.123,91 (vinte e oito mil, cento e vinte e três reais e noventa e um centavos).

Em virtude desse maior número de alíquotas, seria possível aferir de modo mais eficiente a capacidade contributiva dos contribuintes deste imposto, bem como seria aplicada devidamente a progressividade, tributando de forma mais onerosa aqueles que possuem maior capacidade financeira, em nome do princípio da solidariedade defendido em nossa Constituição.

Dessa forma, o Imposto de Renda seria capaz de concretizar os princípios tributários previstos constitucionalmente. Além disso, deve ser priorizado a tributação direta em detrimento da tributação indireta, já que a primeira possui uma maior eficiência. Essa diminuição da tributação sobre o consumo é mais uma dentre as alterações capazes de auxiliar na distribuição de riquezas.

Por fim, podemos concluir, que existem várias características do Sistema Tributário Nacional que precisam ser alteradas para que atinjam a tão sonhada justiça fiscal. As alterações que foram levantadas nesse ensaio são apenas demonstrativos de que é possível realizar uma Reforma Tributária que nos aproxime de um sistema mais igualitário. Não há, portanto, a necessidade da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas em nosso ordenamento jurídico, tendo em vista que os tributos existentes em nosso país representam carga tributária suficiente e são capazes de efetivar os princípios constitucionais.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. revista e complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Progressividade tributária, segurança e justiça fiscal. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, n. 76, p. 198-224, set.-out. 2007, ISSN: 1518-2711

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/>>.

CAMPOS, Ingrid Zanella Andrade; SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de; SIQUEIRA, Mariana de. A incidência do Imposto de Renda sobre a pensão alimentícia. In: CAMPOS, Ingrid Zanella Andrade, *et al.* **Uma Visão Crítica Sobre o Direito de Família** – Edição em homenagem a Rafaela Leite. Recife: Nova Livraria, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Rio de Janeiro: 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicaadinte7.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicaadinte7.pdf)>.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ELALI, André. Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica. **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo: n. 81, p. 11-29, jul.–ago. 2008. ISSN: 1518-2711.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira**. Rio de Janeiro: 2013. Disponível em: <[ftp://ftp.ibge.gov.br/Indicadores\\_Sociais/Sintese\\_de\\_Indicadores\\_Sociais\\_2013/SIS\\_2013.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Indicadores_Sociais/Sintese_de_Indicadores_Sociais_2013/SIS_2013.pdf)>.

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Evolução da carga tributária brasileira e previsão para 2013**. Paraná, 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargaTributariaBrasileiraPrevisaopara2013.pdf>>.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Carga tributária brasileira: estimação e análise dos determinantes da evolução recente – 2002-2012**. Rio de Janeiro: IPEA, 2013. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2031/1/TD\\_1875.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2031/1/TD_1875.pdf)>. Acesso em 15 out. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

MAMEDE, Aline Ribeiro. **A extrafiscalidade do Imposto sobre Grandes Fortunas como instrumento de emancipação dos direitos humanos**. 2011. Dissertação (Pós-graduação em Direito) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza. Disponível em: <<http://uol12.unifor.br/oul/conteudosite/F1066341374/Dissertacao.pdf>>.

MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro (org.). **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal**. Brasília: [s.n.], 2010.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. O Imposto sobre Grandes Fortunas. **Revista tributária e de finanças públicas**. Porto Alegre, n. 26, p. 23-43, jun. 2011. ISSN: 1516-2711.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Função social do tributo no Brasil: uma imposição constitucional. **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo, v. 97, p. 49-62, mar.-abr. 2011. ISSN: 1516-2711.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional**. São Paulo: MP, 2010.

PERES, Clovis Belbute. **Imposto sobre Grandes Fortunas: questões controvertidas 25 anos após a promulgação da constituição cidadã**. 2013. Monografia (Graduação em ciências jurídicas e sociais) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/91062/000914039.pdf?sequence=1>>.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SENADO FEDERAL. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>.

UCHÔA, Thiago Henrique Cavalcante. **Princípio da capacidade contributiva e sua utilização como instrumento de justiça fiscal**. 2009. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Guia prático do imposto de renda: pessoa física**. 9. ed. revista e atualizada. Curitiba: Juruá, 2010.